

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 28039C

Inscrit le 3 mars 2011

Audience publique du 19 mai 2011

**Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 27 janvier 2011 (n° 26729 du rôle)
dans un litige l'opposant à
M., ...
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 28039C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 3 mars 2011 par Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 28 février 2011, au nom de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 27 janvier 2011, par lequel ledit tribunal a déclaré partiellement fondé le recours introduit par Monsieur, avocat à la Cour, demeurant à L-..., tendant à l'annulation, sinon à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004, émis à son égard le 24 décembre 2008 par le bureau d'imposition Luxembourg 10, de manière à avoir réformé ledit bulletin en ce sens qu'il y a lieu de prendre en compte, dans le cadre de la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus des époux ... -... imposables au Luxembourg, à titre de dépenses spéciales et de frais d'obtention de Madame ... -..., les frais d'assurance-vie, s'élevant à un montant total de 736,18 euros, et les frais d'assurance petits risques d'un montant de 852 euros, ainsi que les frais ayant trait à des impôts personnels étrangers, à hauteur de 1.493,28 euros, renvoyé le dossier au bureau d'imposition pour exécution, déclaré le recours non justifié pour le surplus et imposé les frais pour moitié à chacune des parties ;

Vu la « *requête appel incident* » déposée au greffe de la Cour administrative le 11 mai 2011 par Maître Clive GODFREY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Benoit CAILLAUD, en remplacement de Maître Clive GODFREY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 mai 2011.

Le 24 décembre 2008, le bureau d'imposition Luxembourg 10 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de Monsieur, avocat à la Cour, imposé collectivement avec son épouse, Madame -..., un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004.

Par courrier du 22 janvier 2009, erronément daté au 22 janvier 2008, Monsieur ... s'adressa au bureau d'imposition pour solliciter « *l'adaptation* » du bulletin de l'impôt sur le revenu émis le 24 décembre 2008 et la prise en compte d'un montant de 16.194,16 euros au titre de revenu net exonéré de son épouse, au lieu du montant de 16.883,58 euros retenu dans le prédit bulletin de l'impôt.

Par courrier du 17 mars 2009, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre du prédit bulletin de l'impôt sur le revenu auprès du directeur de l'administration des Contributions directes.

Cette réclamation étant restée sans réponse, Monsieur ... fit introduire en date du 19 mars 2010 auprès du tribunal administratif un recours tendant principalement à l'annulation et subsidiairement à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004, émis le 24 décembre 2008.

A l'appui de son recours, Monsieur ... fit expliquer qu'il serait avocat à la Cour inscrit au barreau de Luxembourg et percevrait la totalité de ses revenus au Luxembourg. Tout en étant civilement domicilié au Luxembourg, il serait considéré d'un point de vue fiscal, par application de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et le Luxembourg signée le 17 septembre 1970 et approuvée en droit interne par une loi du 14 août 1971, désignée ci-après par « *la Convention* », comme résidant en Belgique où résideraient également son épouse et ses enfants. Par conséquent, il aurait demandé sur base de l'article 157ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « *LIR* », à être assimilé à un résident luxembourgeois pour les besoins du calcul de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Monsieur ... considéra que, contrairement à l'exigence posée par l'article 157ter (1) LIR, le montant brut des revenus professionnels de son épouse de source belge, diminué des seuls montants minima des forfaits pour frais de déplacement et pour frais d'obtention et à l'exclusion des montants réellement supportés et payés par son épouse, aurait été pris en compte pour la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus de source luxembourgeoise imposables dans son chef dans le cadre de son imposition à l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 2004. Il soutint que, dans le cadre de l'application de l'article 157ter LIR, son épouse serait à considérer comme assimilée aux contribuables résidents luxembourgeois et devrait dès lors être autorisée à déduire de ses revenus les frais d'obtention pour un montant de 2.980,40 euros, les cotisations de sécurité sociale pour un montant de 4.505,64 euros, les cotisations d'assurance-vie pour un montant de 736,18 euros, les cotisations d'un plan d'épargne-pension pour un montant de 580 euros ainsi que la retenue à la source opérée en Belgique pour un montant de 1.493,28 euros. Le revenu net de son épouse dont il faudrait tenir compte pour la détermination dans son chef de la base imposable fictive et du taux d'impôt global, ne s'élèverait donc qu'au montant de 7.552,82 euros au lieu du montant de 16.912,32 euros retenu par le bureau d'imposition. Quant à la possibilité de déduire les impôts personnels payés par son épouse en Belgique, il

ajouta que les articles 105 (2) 7 LIR et 13 LIR ne s'appliqueraient certes qu'aux résidents luxembourgeois, mais que précisément l'article 157ter LIR prévoirait une assimilation des contribuables non-résidents aux contribuables résidents tant sur le plan de la détermination du revenu imposable que sur celui de la détermination de l'impôt, de sorte que les articles 13 et 105 (2) 7 LIR seraient applicables en l'espèce.

A travers un jugement du 27 janvier 2011, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme et, quant au fond, constata que Monsieur ... et son épouse, en tant que résidents belges, avaient été admis, sur leur demande, à être imposés collectivement et assimilés aux contribuables résidents luxembourgeois, sur le fondement de l'article 24 § 4 de la Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et le Luxembourg signée le 17 septembre 1970 et approuvée en droit interne par une loi du 14 août 1971, désignée ci-après par « *la Convention* », en raison du fait que Monsieur ... est imposable au Luxembourg du chef d'au moins 50% du total de ses revenus professionnels indigènes et étrangers, tout comme les revenus réalisés par Madame ... -..., domiciliée et travaillant en Belgique, sont exonérés de l'impôt au Luxembourg. Ensuite, le tribunal retint que les non-résidents sont imposés sur leurs revenus imposables au Luxembourg au taux qui leur serait applicable s'ils étaient des résidents du Luxembourg et y étaient imposables en raison de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers, que partant, pour la détermination du taux d'imposition, sont pris en compte tant les revenus étrangers que les revenus indigènes sur le fondement de l'article 157ter LIR et que les revenus étrangers à prendre en compte en vue de la détermination du taux d'impôt global sont déterminés par application des dispositions du droit fiscal luxembourgeois et plus particulièrement de la LIR. Le tribunal en déduisit que les revenus étrangers des non-résidents assimilés aux résidents sont certes imposables à l'étranger et exonérés au Luxembourg, mais qu'ils sont pris en compte au Luxembourg dans le cadre de la détermination du taux d'imposition applicable aux revenus indigènes et peuvent dans ce cadre faire l'objet des déductions fiscales prévues par la législation fiscale luxembourgeoise.

Par application de ces principes en l'espèce et par rapport aux différentes déductions invoquées par Monsieur ... , le tribunal constata d'abord que les cotisations de sécurité sociale d'un montant de 4.505,64 euros payées par Madame ... -... avaient été correctement prises en compte par le bureau d'imposition pour la détermination du taux d'imposition. Ensuite, relevant que la partie étatique admettait la déductibilité, d'une part, des cotisations payées à titre d'assurance-vie, d'un montant total de 736,18 euros (364,34 + 371,84) dans les limites du plafond, majoré selon les dispositions légales et, d'autre part, des cotisations payées à titre d'assurance petits risques d'un montant de 852 euros dans les limites du plafond légal, le tribunal déclara, par application de l'article 111 LIR, que les montants de 736,18 euros et 852 euros étaient déductibles des revenus de Madame ... -... dans les limites du plafond, majoré le cas échéant, prévu par la loi. Par contre, le tribunal refusa la déduction séparée du montant de 170 euros payé à titre de cotisation à l'ordre des médecins au motif que cette dépense professionnelle était déjà couverte par le minimum forfaitaire de 540 euros à titre de frais d'obtention par année d'imposition prévu par l'article 107 LIR et mis en déduction par le bureau d'imposition. Relativement à la déduction forfaitaire pour frais de déplacement entre le domicile et le lieu d'activité dans le chef de Madame ... -..., le tribunal rejeta la prétention du demandeur de voir mettre en compte le montant de 1.982,40 euros en critiquant que le lieu où l'épouse du demandeur travaillait effectivement n'était indiqué sur aucune pièce figurant au dossier et confirma dès lors le bureau d'imposition pour avoir valablement pu limiter la déduction au minimum forfaitaire de 396 euros des revenus de Madame ... -.... Concernant les cotisations pour un plan d'épargne-pension à hauteur de 580 euros que le demandeur entendait déduire des revenus de son épouse, le tribunal estima que le certificat émanant d'une société d'assurance attestant que le montant de 580 euros aurait été payé pour l'année 2004 dans le cadre d'un contrat épargne-pension ne précisait cependant ni si la cotisation

avait été payée par l'épouse du demandeur elle-même au titre d'un contrat individuel de prévoyance-vieillesse, ni si les conditions posées par l'article 111bis LIR et le règlement grand-ducal pris en son exécution étaient remplies et rejeta partant le recours dans cette mesure. Finalement, relativement au montant de 1.493,28 euros que le demandeur entendait voir déduire à titre d'impôts personnels payés en Belgique en raison des revenus étrangers de son épouse, le tribunal releva que l'article 13 LIR auquel renvoie l'article 105 (2) 7 LIR se réfère expressément aux contribuables résidents, à l'exclusion de toute exception, et que les époux ... -... sont à assimiler aux contribuables résidents sur le fondement de l'article 24 § 4 de la Convention et de l'article 157ter LIR, de manière qu'ils pourraient bénéficier des dispositions réservées aux résidents et partant des articles 13 et 105 (2) LIR et qu'ils seraient admis à déduire des revenus étrangers à prendre en compte pour la détermination du taux d'imposition les impôts personnels étrangers payés par Madame ... -... en Belgique.

Sur base de ces considérations, le tribunal déclara le recours partiellement fondé dans la mesure où il concerne la possibilité de déduire des revenus étrangers des époux ... -... qui sont à prendre en compte pour la détermination du taux d'imposition, les frais d'assurance-vie, s'élevant à un montant total de 736,18 euros, et les frais d'assurance petits risques d'un montant de 852 euros, ainsi que les frais ayant trait à des impôts personnels étrangers, à hauteur de 1.493,28 euros. Par contre, il rejeta le recours comme n'étant pas fondé pour le surplus et imposa les frais pour moitié à chacune des parties.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 3 mars 2011, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 27 janvier 2011.

En date du 11 mai 2011, Monsieur ... a fait déposer par son mandataire au greffe de la Cour administrative un document intitulé « *requête appel incident* » à travers lequel il déclare relever appel du jugement du 27 janvier 2011.

A l'audience des plaidoiries, le mandataire de Monsieur ... a confirmé, sur demande afférente de la Cour, que ce document est à qualifier de requête portant appel incident contre le jugement susvisé du 27 janvier 2011 dans le cadre de l'appel principal introduit par l'Etat contre le même jugement et non pas comme requête d'appel séparée.

La Cour ayant soulevé d'office la question de la recevabilité de cet appel incident, le délégué du gouvernement conclut à son irrecevabilité pour tardiveté, tandis que le mandataire de Monsieur ... conclut à sa recevabilité en faisant en substance valoir que l'article 38 alinéa 3 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par la « *loi du 21 juin 1999* », ne prévoit aucun délai pour l'introduction d'un appel incident.

Cette analyse de l'intimé méconnaît cependant que l'appel incident prévu par l'article 38 alinéa 3 de la loi du 21 juin 1999 ne constitue pas un acte détaché en lui-même, mais une déclaration à soumettre à la Cour dans la forme d'un des mémoires que l'article 46 de ladite loi du 21 juin 1999 autorise les différentes parties à une procédure d'appel principal à déposer dans ce cadre et dans les délais y prévus sous peine de forclusion. L'interprétation contraire reviendrait à permettre à une partie en première instance de faire appel incident à un moment quelconque de la procédure d'appel et de provoquer la soumission d'itératifs mémoires par les autres parties, de manière à contrecarrer la volonté du législateur de limiter strictement le nombre de mémoires admissibles de la part de chaque partie.

Il s'ensuit que Monsieur ... aurait dû introduire son appel incident dans le cadre d'un mémoire en réponse à fournir dans le délai d'un mois à compter de la notification de la

requête d'appel étatique, tel que prévu par l'article 46 (1) de la loi du 21 juin 1999. Dans la mesure où cette notification est intervenue le 7 mars 2011, le délai pour le dépôt d'un mémoire en réponse a expiré le 7 avril 2011 et l'appel incident introduit seulement le 11 mai 2011 est tardif.

L'Etat déclare limiter son appel au volet du jugement du 27 janvier 2011 relatif à la déduction du montant de 1.493,28 euros admise par le tribunal au titre d'impôts personnels payés en Belgique du chef des revenus étrangers de l'épouse de Monsieur ... et reproche aux premiers juges une fausse application de l'article 13 LIR dans ce cadre. Ainsi, tout en partageant la conclusion des premiers juges que les époux ... -... sont à assimiler, conformément à l'article 24 § 4 de la Convention, à des contribuables résidents luxembourgeois aux fins de la détermination du taux global applicable à leurs revenus indigènes et qu'il y a lieu de se référer à l'article 13 LIR quant au traitement des impôts personnels étrangers sur base du renvoi opéré par les articles 12 n°3 et 105 (2) 7. LIR, l'Etat soutient que l'article 15 de la Convention attribuerait le droit d'imposition exclusif pour les revenus salariés belges de Madame ... -... à la Belgique et que la méthode de l'exonération sous réserve de progressivité devrait être appliquée par le Luxembourg au vœu de l'article 23 § 1^{er} de la Convention, ce qui aurait pour conséquence que l'article 13 LIR ne pourrait pas être appliqué, au motif qu'il écarterait en son alinéa (2) de son champ d'application les impôts personnels étrangers en rapport avec un revenu pour lequel une convention de double imposition prévoit la méthode de l'exonération par le Luxembourg. Par voie de conséquence, les impôts belges réduits par Madame ... -... en raison de ses revenus salariés belges ne seraient déductibles ni dans le cadre de la détermination du taux d'imposition, ni dans le cadre de l'imposition même, de sorte que le jugement entrepris devrait encourir la réformation dans cette mesure.

Liminairement, la Cour tient à préciser qu'elle rejoint à son tour l'analyse ci-avant résumée faite par le tribunal et admise par le délégué du gouvernement en ce qui concerne l'application de l'article 24 § 4 de la Convention et de l'article 157ter LIR.

En ce qui concerne la seule question litigieuse de la déductibilité au Luxembourg des impôts personnels réduits en Belgique par Madame ... -... en raison des revenus de son activité salariée, le délégué du gouvernement a précisé à juste titre que, par application des articles 15 et 23 § 1^{er} de la Convention, ces revenus sont imposables exclusivement en Belgique et que le Luxembourg est tenu d'exonérer ces revenus de l'impôt luxembourgeois, sauf à en tenir compte pour la progressivité de l'impôt sur le revenu.

L'article 13 LIR, qui régit la question du traitement des impôts personnels étrangers, dispose comme suit :

« (1) En ce qui concerne les contribuables résidents, sont déductibles dans les différentes catégories de revenus nets les impôts personnels étrangers pour autant que lesdits impôts étrangers frappent des revenus nets imposables au Grand-Duché et non visés à l'article 156.

(2) La disposition qui précède concerne également les impôts personnels étrangers susceptibles en principe d'être imputés sur l'impôt sur le revenu luxembourgeois en vertu d'une convention tendant à éviter la double imposition ou en vertu de l'article 134bis, mais seulement dans la mesure où ces impôts étrangers n'ont pas pu être imputés sur l'impôt luxembourgeois correspondant aux revenus étrangers. Elle ne concerne pas les impôts personnels étrangers relatifs à des revenus auxquels s'applique l'article 134, ni ceux réputés payés en vertu d'une convention tendant à éviter la double imposition. (...) ».

Il se dégage de la deuxième phrase de l'article 13 (2) LIR que la déductibilité d'impôts personnels étrangers est exclue pour des impôts prélevés sur des revenus étrangers visés par l'article 134 LIR, à savoir ceux qui sont exonérés au Luxembourg par une convention de double imposition. La même exclusion découle également de l'article 13 (1) LIR à travers la condition que les revenus nets concernés doivent être imposables au Luxembourg.

Dans ces conditions, au vu de l'exonération au Luxembourg des revenus salariés d'origine belge de Madame ... -..., l'impôt belge sous forme de retenue à la source opérée sur ses salaires pour un montant de 1.493,28 euros ne saurait être admis en déduction de ces revenus salariés dans le cadre de la détermination du taux d'impôt global.

Il en découle que l'appel est fondé dans les limites de son objet et que le jugement entrepris du 27 janvier 2011 encourt la réformation partielle en ce sens que le recours de Monsieur ... est à rejeter comme n'étant pas fondé en ce qui concerne la déduction des impôts personnels belges à hauteur de 1.493,28 euros.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel principal du 3 mars 2011 en la forme,

déclare l'appel incident du 11 mai 2011 irrecevable,

au fond, déclare l'appel principal fondé dans la limite de son objet,

partant, par réformation partielle du jugement entrepris du 27 janvier 2011, dit que le recours de Monsieur ... est à rejeter comme n'étant pas fondé en ce qui concerne la déduction des impôts personnels belges payés par Madame ... -... à hauteur de 1.493,28 euros,

condamne l'intimé aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 19 mai 2011 au local ordinaire des audiences de la Cour par le premier conseiller, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. CAMPILL